

**PENGARUH AUDIT SEKTOR PUBLIK, KOMPETENSI APARATUR  
PEMERINTAH DAERAH, PROFESIONALISME APARAT  
PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH TERHADAP PENERAPAN  
GOOD GOVERNMENT GOVERNANCE (GGG) SERTA IMPLIKASINYA  
PADA AKUNTABILITAS KINERJA SATUAN KERJA  
PERANGKAT DAERAH (SKPD)  
(Studi Pada Instansi Pemerintah Daerah Propinsi Riau)**

Leny Nofianti<sup>1</sup>

**ABSTRACT**

*The research was intended to examine: 1) the influence of implementation of the public sector audit, the competence of local government Apparatus and the Professionalism Of Internal Functional Controlling Agency toward implementation Good Government Governance/GGG. 2) the influence of implementation of the public sector audit, the competence of local government Apparatus and the Professionalism Of Internal Functional Controlling Agency toward performance of Local government accountability. 3) the influence of application of Good Government Governance/GGG toward Local Government performance accountability.*

*The research methods used in this research was the explanatory research. Sampling techniques used was Proportionate Stratified Cluster Random Sampling. The samples obtained in this research was 57 Local Government Unit Agencies (SKPD). The primary data were collected by questionnaires, the Reports of the Evaluation (LHE) on Performance Accountability in The Unit Of Local Infrastructure Of Riau Province were used for secondary data. Validity and reliability of the questionnaire was tested first before testing hypotheses was performed. The analysis technique used in this research was a Structural Equation Modelling (SEM) or variance-based component that was made famous by Partial Least Squares (PLS).*

*Based on the results of data analysis and discussion, it was obtained the following research findings: 1) The significance level of 5% can be inferred implementation of the public sector audit, the competence of local government Apparatus and the Professionalism Of Internal Functional Controlling Agency significantly effect to the implementation of Good Government Governance/GGG. 2) The significance level of 5% can be inferred implementation of the public sector audit, the competence of local government Apparatus and the Professionalism Of Internal Functional Controlling Agency significantly effect to the Local Government accountability performance significantly. 3) The significance level of 5% can be inferred application of Good Government*

---

<sup>1</sup> Program Doktor Ilmu Ekonomi  
e-mail: [lenynofianti@yahoo.com](mailto:lenynofianti@yahoo.com)

*Governance/GGG significantly effect to the Local Government accountability performance.*

*Keywords: Public Sector Audit, The Competence Of Local Government Apparatus, Professionalism Of Internal Functional Controlling Agency, Good Government Governance (GGG), Local Government Performance Accountability*

## PENDAHULUAN

Tata pemerintahan yang baik perlu segera dilakukan agar segala permasalahan yang timbul dapat segera dipecahkan dan juga proses pemulihan ekonomi dapat dilaksanakan dengan baik dan lancar. Mewujudkan tata pemerintahan yang baik membutuhkan waktu yang tidak singkat dan juga upaya yang terus menerus. Disamping itu, perlu juga dibangun kesepakatan serta rasa optimis yang tinggi dari seluruh komponen bangsa yang melibatkan tiga pilar berbangsa dan bernegara yaitu para aparatur negara, pihak swasta dan masyarakat madani untuk menumbuhkembangkan rasa kebersamaan dalam rangka mencapai tata pemerintahan yang baik.

Menurut Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (2007), *Good Governance* adalah tata pemerintahan yang baik, bersih dan berwibawa. Terkait dengan itu, pemerintah yang bersih (*clean government*) dan bebas KKN. Reformasi Birokrasi merupakan perubahan signifikan elemen-elemen birokrasi, antara lain kelembagaan, sumber daya manusia aparatur, ketatalaksanaan, akuntabilitas aparatur, pengawasan, dan pelayanan publik.

Hasil penelitian *Political and Economic Risk Consultancy (PERC)* dalam kurun waktu dari tahun 2008 sampai dengan tahun 2010, peringkat korupsi Indonesia meningkat dari skor 7,98 tahun 2008, skor 8,32 tahun 2009 dan naik menjadi skor 9,07 dari nilai 10 tahun 2010 dibanding dengan 16 negara Asia Pasifik lainnya. Posisi ke-3 di tahun 2008 dan posisi pertama pada tahun 2009 dan 2010. Selain itu, menurut penelitian tersebut masalah korupsi juga terkait erat dengan birokrasi. Hal ini berarti birokrasi Indonesia dinilai terburuk. Implementasi *good governance* masih perlu diusahakan, disebabkan oleh akuntabilitas yang belum berjalan sepenuhnya.

*Transparency International Indonesia* (TII) Tahun 2010 melakukan survei untuk mengetahui praktik korupsi di sektor publik. Hasil survei TII tersebut menempatkan Kota Pekanbaru pelayanannya terkorup di Indonesia, yaitu tingkat korupsi di Kota Pekanbaru dan Cirebon paling tinggi di antara 50 kota besar di Indonesia, sama-sama berada pada skor IPK sebesar 3,61. Dua kota tersebut dinilai masih banyak terdapat praktik-praktik korupsi dan ini membentuk persepsi

pelaku bisnis. Rentang indeks antara 0 sampai dengan 10; 0 berarti dipersepsikan sangat korup, 10 sangat bersih.

Pasal 23 UUD 1945 juga menetapkan bahwa pemerintah berkewajiban menyampaikan pertanggungjawaban keuangan negara segera setelah tahun anggaran berakhir, dan akan menjadi dasar pemeriksaan oleh BPK. Pasal tersebut menunjukkan bahwa ada kewajiban pemerintah untuk menyusun pertanggungjawaban keuangan negara. Pernyataan tersebut juga berlaku bagi pemerintah daerah (pemda). Pemda juga mempunyai kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keuangan daerah dengan membuat laporan keuangan daerah.

Berkaitan dengan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, dalam pasal 9 ayat (1) UU Nomor 15 Tahun 2004 disebutkan bahwa dalam menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Seperti telah disebutkan di atas, peran dan fungsi audit internal termasuk unsur yang penting dalam sistem pengendalian organisasi yang memadai. Untuk dapat mendukung efektivitas pelaksanaan audit oleh auditor eksternal sesuai amanat pasal 9 ayat (1) tersebut di atas maka peran dan fungsi audit internal perlu diperjelas dan dipertegas.

Meskipun sudah ada kewajiban APIP untuk melaksanakan reviu atas laporan keuangan sebelum disampaikan kepada BPK untuk diaudit, tetapi sampai saat ini, pelaksanaan reviu tersebut ternyata masih belum sepenuhnya dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah. Hal ini terbukti dari masih banyaknya laporan keuangan pemerintah baik di tingkat kementerian maupun di tingkat daerah yang masih mendapatkan opini *disclaimer* dari BPK (Wahyudi, 2010)

Senada dengan penelitian oleh Khemakhe (2001) di Tunisia tentang "*Integral Auditing in Tunisia*" dengan hasil bahwa perlunya audit sektor publik dan peran auditor dalam mendukung *Good National Governance* dengan pendekatan auditing baru yang dinamakan *Integral Audit*. Di Nepal Satyal (2006) meneliti tentang *Audit Profile: Office of the Auditor General of Nepal*,

merekomendasikan perlunya peran auditor dalam melakukan audit untuk meningkatkan *good governance* melalui akuntabilitas dan transparansi di sektor publik. Bahkan Felix (1978) di New York dalam tulisannya tentang *Public sector auditing: New opportunities for CPAs* merekomendasikan bahwa perlunya audit sektor publik yang dilakukan oleh kantor Akuntan Publik swasta dalam menciptakan pemerintahan yang lebih baik dan transparan.

*The Institute of Internal Auditors* (2006) menerbitkan buku "*The Role of Auditing in Public Sector Governance*" sebagai *Professional Guidance Setting the Standart*, menjelaskan pentingnya audit sektor publik untuk memperkuat tata kelola (*governance*) pemerintahan, dan secara signifikan meningkatkan akuntabilitas pemerintah.

Penyajian laporan keuangan adalah salah satu bentuk pelaksanaan akuntabilitas pengelolaan keuangan publik. Tidak adanya laporan keuangan memperlihatkan lemahnya akuntabilitas. Tuntutan akuntabilitas di sektor publik terkait dengan perlu dilakukannya transparansi dan pemberi informasi kepada publik dalam rangka pemenuhan hak-hak publik.

Akuntabilitas kinerja pemerintah daerah dilakukan secara berjenjang, yang diawali dari akuntabilitas setiap instansi Pemda termasuk di dalamnya instansi pemerintah dinas kabupaten/kota kepada Pemda. Selanjutnya Pemda membuat akuntabilitas untuk DPRD dan Pemerintah Pusat. Pada Pemda Kabupaten/Kota di Propinsi Riau, setiap Dinas Kabupaten/kota sebagai unsur pelaksana Pemda dan sekaligus sebagai penerima dan pengguna anggaran membuat akuntabilitas keuangan dan kinerja sebagai perwujudan pertanggungjawaban pengguna anggaran. Masalahnya apakah akuntabilitas yang dibuat oleh instansi Pemda dalam hal ini dinas kabupaten/kota telah berjalan sepenuhnya sesuai dengan yang diharapkan, yaitu akuntabilitas keuangan yang kredibel.

Reformasi yang berlangsung telah memberikan warna dan pengaruh pada administrasi publik, yaitu untuk menempatkan kembali fungsi aparatur pemerintahan selaku pelayan publik. Untuk mencapai tujuan pemerintahan dan pembangunan harus dibarengi dengan peningkatan kinerja pengelolaan pelayanan publik. Masalah yang dihadapi pemerintah saat ini adalah keterbatasan aparatur

Pemda yang berkualitas, ini menjadi suatu fenomena yang sekaligus menjadi masalah utama yang dihadapi dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah di Indonesia (Enceng, dkk ; 2008)

Mardiasmo (2010) mengatakan bahwa SPIP memiliki dua dasar utama berupa penguatan kualitas akuntabilitas keuangan negara dan tulang punggung reformasi birokrasi. Sehingga salah satu kunci keberhasilan dalam pengelolaan keuangan negara adalah reformasi birokrasi. Jadi, semua birokrat, baik di kementerian, lembaga, pemerintah pusat, dan Pemda, atau singkatnya semua aparatur negara harus direformasi *mindset* dan kulturnya supaya kembali ke jati dirinya. Selanjutnya menurut Mardiasmo (2010) mengatakan bahwa APIP terutama BPKP sudah mulai melakukan reposisi dan revitalisasi yang menjadikan BPKP sebagai *assistant consulting*. Bukan *watchdog* yang mencari kesalahan, apalagi menjebak. BPKP lebih memberikan langkah pencegahan dan memberikan nasehat.

APIP berperan dalam mengawal penyelenggaraan SPIP dan pencapaian target-target pembangunan nasional. APIP, yang meliputi Inspektorat Jenderal/Inspektorat Utama/Inspektorat pada Kementerian Lembaga dan Inspektorat di daerah diharapkan dapat berperan sebagai *quality assurance* atas kegiatan pelaksanaan pembangunan, sehingga pimpinan Instansi Pemerintah akan memperoleh keyakinan yang memadai terhadap tercapainya tujuan pembangunan (Budiono, 2010).

Berdasarkan hasil-hasil penelitian di atas dibandingkan dengan penelitian ini, pada penelitian sebelumnya belum menguji sisi pelaksanaan akuntabilitas kinerja, hanya sisi akuntabilitas keuangan saja. Penelitian ini juga dapat memberikan solusi langsung kepada pemda dalam memecahkan masalah tentang pelaksanaan *good government governance* dan cara pelaksanaan akuntabilitas kinerja yang baik. Pada penelitian ini lebih memfokuskan pada pelaksanaan audit sektor publik yang dilakukan oleh APIP.

Penelitian ini juga dimotivasi dari beberapa hal, antara lain: 1) Isu *Governance* yang masih hangat dalam penerapan *Good Government Governance* (GGG). 2) Penelitian ini memiliki keunikan dari objek penelitian, terutama pada *dependen* variabelnya, seperti yang dinyatakan oleh dengan Skaran (2010) bahwa

salah satu karakteristik yang menjadi objek perhatian adalah *dependen* variabel, dalam penelitian ini adalah akuntabilitas kinerja. 3) Fenomena akuntabilitas (dilihat dari opini BPK) mulai meningkat sedangkan *GGG* (dilihat dari tingkat korupsi) makin buruk, menunjukkan adanya pertentangan. 4) Penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan solusi langsung bagi Pemda setempat dalam mencapai *GGG* dan akuntabilitas kinerja yang baik.

Berdasarkan fenomena penelitian, dapat dirumuskan tema sentral dari penelitian ini yaitu : **Dengan dilaksanakan audit sektor publik dengan baik, aparatur pemerintah daerah yang kompeten dan aparat pengawasan intern pemerintah yang professional akan berpengaruh terhadap penerapan *Good Government Governance (GGG)* serta berimplikasi pada akuntabilitas kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Instansi Pemerintah Daerah.** Oleh karena itu, diperlukan suatu penelitian untuk menguji secara empirik atas dugaan tersebut. Selanjutnya, karena istilah *governance* tidak jelas padanan katanya, maka penulis tetap menggunakan istilah *governance*.

### **1.1. Rumusan Masalah**

Rumusan masalah yang akan diteliti berdasarkan latar belakang penelitian di atas adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana pengaruh pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur pemerintah daerah dan profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah terhadap penerapan *Good Government Governance (GGG)*
2. Bagaimana pengaruh pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur pemerintah daerah dan profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah terhadap akuntabilitas kinerja
3. Bagaimana pengaruh penerapan *Good Government Governance (GGG)* terhadap akuntabilitas kinerja

### **1.2. Tujuan penelitian**

Berdasarkan masalah yang telah dirumuskan, penelitian ini dilakukan dengan maksud untuk memperoleh gambaran berupa fakta-fakta empiris yang

dapat dijadikan indikator akuntabilitas kinerja pemerintah daerah, serta dapat memberikan solusi bagi pemerintah daerah dalam mewujudkan *good governance* dan akuntabilitas yang baik.

Tujuan yang ingin dicapai melalui penelitian ini adalah untuk menganalisis :

1. Pengaruh pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur pemerintah daerah dan profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah terhadap penerapan *Good Government Governance (GGG)*
2. Pengaruh pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur pemerintah daerah dan profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah terhadap akuntabilitas kinerja
3. Pengaruh penerapan *Good Government Governance (GGG)* terhadap akuntabilitas kinerja

## METODE PENELITIAN

### A. Objek Penelitian

Menurut Sekaran (2010:115) variabel adalah apapun yang dapat membedakan atau membawa variasi pada nilai. Nilai bisa berbeda pada berbagai waktu untuk objek atau orang yang sama, atau pada waktu yang sama untuk objek atau orang yang berbeda.

Merujuk pada pendapat tersebut maka yang menjadi objek dalam penelitian ini adalah pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur pemerintah daerah, profesionalisme APIP, penerapan *GGG* dan akuntabilitas kinerja SKPD di instansi pemerintah daerah Propinsi Riau.

### B. Metode Penelitian

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian yang bersifat penjelasan (*explanatory research*), karena merupakan penelitian



yang menjelaskan hubungan kausal diantara variabel-variabel (Cooper dan Schindler, 2006:154). Penelitian *explanatory* mengacu pada teori atau hipotesis yang akan diuji sebagai penyebab terjadinya suatu fenomena.

### **1. Desain Penelitian**

Desain pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

a. Tujuan Studi

Tujuan studi ini adalah untuk menguji hipotesis (*hypotheses testing*) yang dikembangkan berdasarkan teori-teori dan penelitian terdahulu. Penelitian ini merupakan penelitian dalam bidang Akuntansi Sektor Publik (*Public Sector Accounting*)

b. Jenis investigasi (jenis penelitian)

Jenis penelitian ini adalah studi kausal (*causal study*), yaitu penelitian yang menyatakan adanya hubungan sebab akibat antara variabel independen yaitu pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur Pemda, profesionalisme APIP terhadap variabel dependen yaitu penerapan GGG dan Akuntabilitas Kinerja SKPD di Instansi Pemerintah Daerah

c. Tingkat intervensi peneliti

Peneliti tidak memiliki kemampuan dalam mengintervensi, baik berupa mengendalikan maupun memanipulasi variabel, karena variabel tersebut sudah ada atau *ex post facto* (Cooper *et al.*, 2006:141)

d. Konteks studi (situasi studi)

Untuk tahapan pengujian hipotesis dilakukan studi lapangan pada SKPD di Instansi Pemda Propinsi dan Kabupaten/Kota di Riau.

e. Unit Analisis

Unit analisis pada penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten/ Kota dan Propinsi di Riau.

f. Horizon Waktu

Horizon waktu dari penelitian ini adalah *one shot study* atau *cross sectional study*, yaitu studi yang dilakukan dengan data yang hanya sekali dikumpulkan selama periode satu tahun (tahun 2010) dalam rangka menjawab pertanyaan penelitian.

## **2. Operasionalisasi Variabel**

Operasionalisasi variabel adalah proses mengoperasionalkan konsep suatu variabel sehingga variabel tersebut dapat diukur, yang dirumuskan dengan mendasarkan pada dimensi yang dimiliki konsep tersebut dan kemudian dikategorikan pada elemen-elemen yang dapat diukur (sekaran, 2010:4). Pada operasionalisasi variabel, masing-masing variabel diuraikan definisi operasionalnya.

Dalam penelitian ini terdapat 2 (dua) variabel yaitu:

1. Variabel bebas (*eksogen*) terdiri dari variabel pelaksanaan audit sektor publik ( $X_1$ ), kompetensi aparatur pemerintah daerah ( $X_2$ ), dan profesionalisme APIP( $X_3$ )
2. Variabel tidak bebas (*endogen*) terdiri dari penerapan *Good Government Governance* (GGG) (Y) dan akuntabilitas kinerja SKPD di instansi pemerintah daerah (Z).

## **3. Populasi dan Sampel**

Populasi sasaran (target population) dalam penelitian ini adalah seluruh instansi pemerintah Kabupaten/Kota dan Propinsi di Riau yang diperiksa oleh Inspektorat Daerah Propinsi Riau pada tahun 2010.

### **a. Teknik Pengambilan Sampel**

Penelitian ini menggunakan teknik *Proportionate Stratified Cluster Random Sampling*. Populasi penelitian ini dibagi atas 2 (tiga) kelompok, yaitu: 1). Propinsi . 2). Kabupaten induk dan kabupaten pemekaran. Diperoleh sampel sebanyak 57 SKPD.

### **b. Prosedur Pengumpulan Data**

Dalam memperoleh data, penelitian ini menggunakan beberapa cara, yaitu:

1. Data primer, diperoleh dengan cara pemberian kuesioner penelitian kepada responden penelitian.
2. Data Sekunder, yang diperoleh adalah berupa Laporan Hasil Evaluasi (LHE) atas Akuntabilitas Kinerja SKPD di Instansi Pemda pada tahun 2010.

## **C. Teknik Pengujian dan Analisis Data**

### **1. Pengujian Data**

Data penelitian ini diperoleh dengan cara menyerahkan daftar pertanyaan kepada responden melalui kuesioner, jawaban dari para responden atas pertanyaan tersebut merupakan ukuran yang akan diuji. Pemeriksaan data juga dilakukan untuk menghindari hal-hal yang tidak diinginkan, misalnya kekeliruan atau ketidakcocokan tentang data. Pada data tidak jarang ditemukan satu atau beberapa data yang jauh dari pola kumpulan data keseluruhan, yang lazim didefinisikan sebagai data pencilan (*outlier*). Karena dalam suatu pengamatan terhadap suatu keadaan tidak menutup kemungkinan diperoleh suatu nilai pengamatan yang berbeda dengan nilai pengamatan lainnya.

Data yang diperoleh dari para responden di uji validitas dan reliabilitasnya untuk menghindari hal-hal yang bias dan meragukan keabsahan penelitian ini. Uji validitas menggunakan analisis faktor adalah *Kaiser Meyer Olkin-Measure of Sampling Adequacy (KMO-MSA)* (Hair *et al.*, 2006). Uji reliabilitas dilakukan menggunakan metoda *internal consistency* dengan menggunakan *cronbach's alpha*. Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,60 (Nunnally, 1967).

## **HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

### **A. Model Pengukuran**

#### **1. Model Pengukuran Variabel Pelaksanaan Audit Sektor Publik**

Nilai Loading faktor untuk 2 variabel manifes dan laten variabel Pelaksanaan audit sektor publik (X1) yaitu Audit Keuangan diperoleh sebesar 0,915 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 32,871 dan Audit Operasional diperoleh sebesar 0,788 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 8,697. Nilai  $t$  hitung seperti terlihat pada tabel lebih dari 1,96 sehingga dapat dikatakan bahwa kedua manifes variabel yang digunakan bermakna dalam mengukur variabel Pelaksanaan audit sektor publik (X1).

#### **2. Model Pengukuran Variabel Kompetensi Aparatur pemma**

Nilai Loading faktor untuk 4 variabel manifes dari laten variabel Kompetensi Aparatur Pemda ( $X_2$ ) yaitu Pengetahuan diperoleh sebesar 0,832 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 14,096, Pengalaman diperoleh sebesar 0,850 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 12,173, Etika Subjektif diperoleh sebesar 0,632 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 7,504 dan Keterampilan diperoleh sebesar 0,836 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 20,452. Nilai  $t$  hitung seperti terlihat pada tabel lebih dari 1,96 sehingga dapat dikatakan bahwa kedua manifes variabel yang digunakan bermakna dalam mengukur variabel Kompetensi Aparatur Pemda ( $X_2$ ).

### **3. Model Pengukuran Variabel Professionalisme APIP**

Nilai Loading faktor untuk 5 variabel manifes dari laten variabel Profesionalisme APIP ( $X_3$ ) yaitu dedikasi diperoleh sebesar 0,750 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 10,843, kewajiban sosial diperoleh sebesar 0,597 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 4,384, Kebutuhan akan otonomi diperoleh sebesar 0,758 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 8,684, Keyakinan terhadap peraturan sendiri diperoleh sebesar 0,692 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 7,410 dan Afiliasi komunitas diperoleh sebesar 0,813 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 15,003. Nilai  $t$  hitung seperti terlihat pada tabel lebih dari 1,96 sehingga dapat dikatakan bahwa kedua manifes variabel yang digunakan bermakna dalam mengukur variabel Profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah ( $X_3$ ).

### **4. Model Pengukuran Variabel *Good Government Governance***

Nilai Loading faktor untuk 3 variabel manifes dari laten variabel *Good Government Governance* ( $Y$ ) yaitu Transparansi diperoleh sebesar 0,704 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 8,921, Partisipasi diperoleh sebesar 0,851 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 20,215 dan Akuntabilitas diperoleh sebesar 0,893 dengan  $t_{hitung}$  sebesar 14,350. Nilai  $t$  hitung seperti terlihat pada tabel lebih dari 1,96 sehingga dapat dikatakan bahwa kedua manifes variabel yang digunakan bermakna dalam mengukur variabel *Good Government Governance* ( $Y$ ).

## **C. Pengujian Model Struktural**

Hasil penilaian untuk model yang diperoleh dalam *Partial Least Square* (PLS) dilakukan dengan melihat *convergent validity*, *discriminant validity*, *composite reliability* dan nilai  $R^2$  sebagai berikut :

**a. Convergent validity**

Korelasi konstruk Pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur pemda, Profesionalisme APIP dan penerapan GGG tepat dibentuk oleh indikatornya.

**b. Discriminant Validity**

Nilai *Average Variance Extracted* (AVE) untuk konstruk X1 (Pelaksanaan audit sektor publik) sebesar 0,729358, X2 (Kompetensi aparatur Pemerintah Daerah) sebesar 0,62824, X3 (Profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah) sebesar 0,526779 dan konstruk Y (*Good government governance*) sebesar 0,672333, kesemuanya memiliki AVE sudah baik lebih dari 0,5. Nilai *Average Variance Extracted* dapat terwakili dalam variabel laten

**c. Composite Reliability**

Diperoleh hasil *Composite Reliability* dari laten variabel Pelaksanaan audit sektor publik sebesar 0,842775, laten variabel kompetensi aparatur pemerintah daerah sebesar 0,869675, laten variabel profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah sebesar 0,846376, laten variabel *Good government governance* sebesar 0,859065 dan laten variabel Akuntabilitas kinerja sebesar 1 lebih besar dari yang direkomendasikan sebesar 0,7. Artinya laten variabel-variabel tersebut memiliki konsistensi yang tinggi.

**d. Nilai R-square**

Hasil R-square untuk konstruk dependen Pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur Pemerintah Daerah dan profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah terhadap penerapan tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Government Governance/GGG*) ( $\eta^2_1$ ) diperoleh sebesar 0,463457. Hasil ini menunjukkan Pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur Pemerintah Daerah dan profesionalisme APIP memiliki pengaruh terhadap penerapan *Good Government Governance/GGG* sebesar 46,35%.

R-square untuk konstruk dependen pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur pemerintah daerah, profesionalisme APIP dan penerapan *Good Government Governance*/GGG terhadap Akuntabilitas kinerja ( $\eta^2$ ) diperoleh sebesar 0,650953. Hasil ini menunjukkan Pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur Pemerintah Daerah, profesionalisme APIP dan penerapan *Good Government Governance*/GGG berpengaruh terhadap Akuntabilitas kinerja sebesar 65,09%.

#### **D. Pembahasan Hasil Penelitian**

##### **1. Pembahasan Atas Pengaruh Pelaksanaan Audit Sektor Publik, Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah Dan Profesionalisme APIP Terhadap Penerapan *Good Government Governance* (GGG)**

Secara simultan terdapat pengaruh yang signifikan dari variabel pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur pemerintah daerah dan profesionalisme APIP terhadap penerapan *Good Government Governance* (GGG) sebesar 46,3%, dan sisanya sebesar 53,7% dijelaskan atau dipengaruhi oleh faktor-faktor lain yang tidak diteliti. Diantara ketiga variabel eksogen, pelaksanaan audit sektor publik memberikan kontribusi yang paling besar 18,0% terhadap penerapan *Good Government Governance* (GGG).

##### **2. Pembahasan Atas Pengaruh Pelaksanaan Audit Sektor Publik, Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah Dan Profesionalisme APIP Terhadap Akuntabilitas Kinerja**

Secara simultan terdapat pengaruh yang signifikan dari variabel pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur Pemerintah Daerah dan profesionalisme APIP terhadap akuntabilitas kinerja sebesar 39,3%, dan sisanya sebesar 60,7% dijelaskan atau dipengaruhi oleh faktor-faktor lain yang tidak diteliti. Diantara ketiga variabel eksogen, pelaksanaan audit sektor publik memberikan kontribusi yang paling besar 15,9% terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

### **3. Pengaruh Penerapan Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik (*Good Government Governance*/GGG) Terhadap Akuntabilitas Kinerja**

Secara langsung Penerapan tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Government Governance*/GGG) berpengaruh terhadap Akuntabilitas kinerja sebesar adalah 5,6 %. Hasil riset ini mendukung hasil riset dari Tandon (1995).

## **SIMPULAN DAN SARAN**

### **A. Kesimpulan dan Implikasi Hasil Penelitian**

#### **1. Kesimpulan Penelitian**

Berdasarkan analisis data dan pembahasan hasil penelitian pada bab-bab sebelumnya, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Dengan signifikansi level sebesar 5% dapat disimpulkan bahwa pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur pemerintah daerah dan profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah berpengaruh positif terhadap penerapan tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Government Governance*/GGG). Pelaksanaan audit sektor publik sebagai variabel yang memiliki kontribusi pengaruh yang paling besar terhadap penerapan tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Government Governance*/GGG). Temuan ini mendukung hasil riset dari Khemakhe (2001), Agung Rai (2008), yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh pelaksanaan audit sektor publik terhadap penerapan *good government governance*.
2. Dengan signifikansi level sebesar 5% dapat disimpulkan bahwa pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur pemerintah daerah dan profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah berpengaruh positif secara signifikan terhadap akuntabilitas kinerja. Profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah memiliki kontribusi yang paling besar terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.
3. Dengan signifikansi level sebesar 5% dapat disimpulkan bahwa Penerapan tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Government Governance*/GGG)

berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja. Temuan ini mendukung hasil riset dari Tandon (1995).

## **2. Implikasi Hasil Penelitian**

Hasil penelitian ini memiliki implikasi teoritis, praktis dan kebijakan. Secara **teoritis**, penelitian ini dapat digunakan sebagai dasar penelitian selanjutnya oleh peneliti yang tertarik untuk mendalami faktor-faktor yang mempengaruhi penerapan tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Government Governance/GGG*) dan akuntabilitas kinerja. Hasil penelitian menunjukkan bahwa model penerapan tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Government Governance/GGG*) dipengaruhi oleh pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur pemerintah daerah dan profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah. Selama ini belum banyak peneliti yang mengkaji konsep pelaksanaan audit sektor publik di instansi pemerintahan dengan kondisi Indonesia. Di samping itu variabel akuntabilitas kinerja menjadi suatu variabel yang baru, karena pada penelitian sebelumnya hanya menggunakan akuntabilitas keuangan saja.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa (1) *governance theory* (Stoker,1998) dianggap relevan diterapkan pada instansi pemerintah daerah, karena *Governance* merupakan bentuk baru menuju *New Public Management (NPM)* untuk mencapai pelayanan publik yang lebih baik. Sektor publik menjaga sumber daya di bawah kontrol politik dan mengembangkan strategi untuk mempertahankan kapasitas pemerintah. 2) Konsep Pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur Pemerintah Daerah dan profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah, penerapan tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Government Governance/GGG*) dan akuntabilitas kinerja dapat diimplikasikan lebih baik pada instansi pemerintah daerah.

Secara **praktik**, implikasi penelitian ini bagi SKPD akan dapat mewujudkan *good governance* pemerintah. Serta akan meningkatkan akuntabilitas kinerja sehingga diperoleh hasil evaluasi yang baik. Selanjutnya dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat akan kinerja pemerintah.

Untuk kepentingan **kebijakan**, implikasi penelitian ini bagi pengambil kebijakan berkaitan dengan pelaksanaan *good governance* dan kinerja instansi



pemerintah daerah, yaitu melalui kepala daerah dan kepala SKPD tentang peran aparatur serta kepada pengawas intern tentang evaluasi. Diperlukan dukungan dari semua pengambil kebijakan di pemerintah, agar penerapan *good governance* terutama prinsip transparansi, partisipasi dan akuntabilitas dapat diimplementasikan dengan baik. Sehingga dengan tercapainya pelaksanaan *good governance* maka akan memberikan implikasi pada tingginya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah, yang dapat dilihat pada LHE LAKIP tersebut.

Implikasi untuk kepentingan kebijakan dari penelitian ini antara lain

- a) Aparat pengawas dapat mensinergikan pengawasan di antara sesama Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) untuk mencapai efektifitas, ekonomis dan efisien, misalnya antara inspektorat propinsi dan inspektorat kabupaten serta dengan BPKP.
- b) Aparat pemda dapat mengambil kebijakan yang lebih sensitif terhadap persoalan masyarakat, dengan melakukan peningkatan kinerja dari aparat itu sendiri melalui peningkatan pendidikan dan keahlian serta penetapan standar etika dan perilaku aparatur pemerintah itu sendiri. Penerapan etika pada aparat pemda akan meningkatkan tingkat kejujuran, tingkat rasionalitas, tingkat keberanian, tingkat tanggung jawab terhadap mutu keputusan/kebijakan dan tingkat tanggung jawab terhadap dampak keputusan/kebijakan pada kehidupan orang lain
- c) Kebijakan mengintensifkan pelatihan-pelatihan bertingkat bagi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dan pemahaman lebih mendalam mengenai tupoksi untuk meningkatkan profesionalisme pengawas. Peningkatan profesionalisme pengawas ditandai dengan peningkatan kecakapan, peningkatan semangat kerja, peningkatan idealisme, netral dan melakukan peran untuk kepentingan masyarakat.
- d) Peningkatan kinerja aparat pemda akan meningkat dengan adanya masukan-masukan secara berkala dari aparat pengawas intern pemerintah kepada Kepala Daerah minimal 3 bulan sekali.
- e) Terciptanya *good governance* melalui proses publikasi, ketersediaan dokumen untuk diakses, kebersediaan aparat memberikan informasi yang dibutuhkan masyarakat dan proses penganggaran melibatkan seluruh jajaran.
- f) Aparatur pemda perlu untuk mendapatkan pelatihan dan pemahaman lebih mendalam agar dapat membuat

Indikator Kinerja Utama (IKU) yang lebih tepat dan tercapai LAKIP yang akuntabel.

## **B. Keterbatasan Penelitian**

Peneliti menemukan keterbatasan pada penelitian ini, keterbatasannya antara lain sebagai berikut:

1. Penelitian ini adalah studi kasus yang menjelaskan fenomena yang ada di Provinsi Riau, sehingga memiliki keterbatasan tidak dapat digeneralisir kecuali untuk Provinsi yang memiliki karakteristik yang sama. Dengan demikian, pola penelitian dan instrumen yang sama perlu dilakukan untuk Provinsi lain, sehingga dapat ditemukan pula peningkatan akuntabilitas di Provinsi yang lain
2. Mengingat  $\varepsilon$  (error) yang cukup besar (terhadap GGG sebesar 53,7% dan akuntabilitas sebesar 60,7%), hal ini menunjukkan keterbatasan variabel yang diobservasi dalam model penelitian ini. Bagi peneliti yang tertarik dengan topik serupa bisa menambahkan sistem *good governance* secara makro berupa peraturan-peraturan dan ketentuan-ketentuan yang berlaku.
3. Dari hasil wawancara yang telah peneliti lakukan, peneliti menemukan bahwa ada beberapa responden yang tidak mengisi kuesioner sesuai dengan fenomena atau kenyataan yang sebenarnya.

## **C. Saran Penelitian**

Berdasarkan simpulan dan keterbatasan yang telah ditulis, penulis mengajukan saran sebagai berikut:

### **1. Saran Bagi Akademisi**

- a. Bagi peneliti lain yang berminat mendalami pelaksanaan *good governance* dan akuntabilitas kinerja diharapkan melakukan penelitian lebih lanjut mengenai faktor-faktor lain di luar pelaksanaan audit sektor publik, kompetensi aparatur pemda dan profesionalisme aparat pengawas intern pemerintah. Faktor-faktor lain tersebut antara lain seperti sistem akuntansi pemerintahan, profesionalisme auditor eksternal pemerintah dan lain sebagainya. Hal ini juga dikarenakan masih sedikit penelitian mengenai *good*

*governance* dan akuntabilitas kinerja dengan kondisi di Indonesia. Selanjutnya penelitian ini dapat memberi masukan langsung kepada pemerintah daerah demi perbaikan tata kelola pemerintahan.

- b. Fenomena yang penulis temukan ternyata menjejala di Indonesia, seperti penelitian yang telah dilakukan oleh Sadeli (2005) di Jawa Barat bahwa profesionalitas aparat pengawasan fungsional dan pelaksanaan audit pemerintahan berpengaruh terhadap akuntabilitas pada instansi pemerintah daerah. Sehingga dengan menggunakan pola yang sama, penelitian ini bisa diterapkan pada provinsi-provinsi lain, fungsi generalisasinya bisa diperluas di tingkat nasional.
- d. Menggunakan variabel akuntabilitas kinerja dengan melihat perkembangan laporan hasil evaluasi (LHE) LAKIP dari tahun ke tahun.

## **2. Saran Bagi Aparatur Pemerintah Daerah**

Agar pelaksanaan audit sektor publik dapat dilakukan lebih baik, perlu diperhatikan beberapa hal, antara lain:

1. Pimpinan SKPD dituntut kesadaran tentang perlunya pengetahuan, pengalaman, dan keterampilan di bidang teknis akuntansi sektor publik sehingga mereka menyadari dan selanjutnya akan mencapai kompetensi tertentu sesuai kebutuhan. Data di lapangan menunjukkan bahwa hanya SKPD RSUD (Rumah Sakit Umum Daerah) Provinsi Riau memiliki pimpinan yang tinggi tingkat pengetahuan, pengalaman dan keterampilan akuntansinya, sedangkan secara keseluruhan pada SKPD yang diteliti tingkat pengetahuan, pengalaman dan keterampilan akuntansinya masih rendah.
2. Agar tercapainya *good governance* dan akuntabilitas kinerja yang baik, diperlukan aparat pemda yang lebih sensitif terhadap persoalan masyarakat, peningkatan kinerja dari aparat itu sendiri melalui peningkatan pendidikan dan keahlian serta penetapan standar etika dan perilaku aparatur pemerintah itu sendiri. Penerapan etika pada aparat pemda akan meningkatkan tingkat kejujuran, tingkat rasionalitas, tingkat keberanian, tingkat tanggung jawab

terhadap mutu keputusan/kebijakan dan tingkat tanggung jawab terhadap dampak keputusan/kebijakan pada kehidupan orang lain

3. Perlu ditingkatkan intensitas pelatihan untuk meningkatkan pemahaman aparatur dalam pembuatan IKU (Indikator Kinerja Utama) untuk menyusun LAKIP, agar diperoleh hasil yang memuaskan.

### **3. Saran Bagi Aparat Pengawas Intern Pemerintah**

Saran bagi aparat pengawas intern pemerintah dalam mewujudkan *good governance* dan akuntabilitas kinerja pemerintah daerah yang baik adalah:

1. Pemeriksaan Inspektorat sebaiknya lebih menekankan pada *outcome* agar dapat diketahui manfaat dari program yang telah dijalankan
2. Evaluasi lebih ditekankan pada penilaian tindakan pimpinan dalam pengendalian intern
3. Perlunya sinergi pengawasan antara sesama pengawas intern
4. APIP perlu menyampaikan masukan-masukan kepada kepala daerah minimal 3 bulan sekali

## **DAFTAR PUSTAKA**

Agung Rai, I Gusti (2008). *The Role of Indonesia's Supreme Audit Institution (SAI) in Improving Good National Governance and Contro*, Paper presented in 'Accounting at the Top 2008 Conference' Darwin – Australia, <http://gateway.brint.com>

Budiono, 2010. Press release: Penguatan akuntabilitas keuangan negara yang handal, Transparan dan akuntabel, Melalui penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), 16 juni 2010, [http://www.bpkp.go.id/publicuploadunitpusat...Release\\_16Juni2010.pdf](http://www.bpkp.go.id/publicuploadunitpusat...Release_16Juni2010.pdf)

Cooper, W.W & Yuri Ijiri, 1984. "*Kohler Dictionary of Accountant*", 6th edition, New Delhi: Prentice hall of India

Cooper, Donald R & Pamela, S. Schendler, 2001. *Business Research Methods*. Seventh Edition. McGraw-Hill International Edition. Boston.

Enceng, Liestyodono.BI dan Purwaningdyah. MW. 2008. “Meningkatkan Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah Dalam Mewujudkan *Good Governance*”, Jurnal Kebijakan dan Manajemen PNS, Volume 2 No.1 Juni 2008, Pusat Pengkajian dan Penelitian Kepegawaian BKN, Jakarta

Felix Pomeranz, 1978, *Public sector auditing: New opportunities for CPAs*, *Journal of Accountancy (pre-1986)*; Mar 1978; 145, 000003; ABI/INFORM Global pg. 48. <http://gateway.proquest.com>

Khemakhe, Jammeleddine. April 2001, *Integral Auditing*, International Journal of Government Auditing, Washington, Vol.28, Iss 2, pg.6, 4 pgs, <http://gateway.proquest.com>

Mardiasmo.2010. Wawancara Eksklusif: Kami Bukan Watchdog Yang Mencari Kesalahan, [www.bpkp.go.id/publicupload/unitpusat/files/Release\\_Kontan.pdf](http://www.bpkp.go.id/publicupload/unitpusat/files/Release_Kontan.pdf)

Nunally, 1967, *Psychometric Methods*, McGraw-Hill, New York.

Satyarl, Ramesh R . 2006. *Audit Profile: Office of the Auditor General of Nepal* *International Journal of Government Auditing*; Oct 2006; 33, 4; ABI/INFORM Global pg. 26

Sekaran, Uma, 2010. *Research Method for Business : Metodologi Penelitian untuk Bisnis*. Four Edition. New York. John Wiley & Sons Inc. Penerbit Salemba Empat

Stoker, G. 1998. “*Governance as Theory: Five Propositions.*” *International Social Science Journal*, Vol. 50, No. 1: 17-28.

PERC. 2010. *PERC The Annual Graft Ranking Survey*. [www.perc.com](http://www.perc.com)

Transparency International Indonesia. 2010. Indeks persepsi korupsi tahun 2010 Di 50 kabupaten / kota di Indonesia. [www.ti.or.id](http://www.ti.or.id)

Wahyudi, 2010. “Pemberdayaan Peran Audit Internal dalam Mewujudkan *Good Governance* pada Sektor Publik, [www://pusdiklatwas.bpkp.go.id](http://pusdiklatwas.bpkp.go.id)